

Urteil vom 21. März 2019, III R 16/18

Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 11.12.2018 III R 26/18 - Mehraktige Ausbildung im Kindergeldrecht

ECLI:DE:BFH:2019:U.210319.IIR16.18.0

BFH III. Senat

EStG § 62 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 63 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 32 Abs 1 Nr 1, EStG § 32 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 32 Abs 4 S 2, EStG § 32 Abs 4 S 3, EStG VZ 2015 , EStG VZ 2016 , EStG VZ 2017 , AO § 88, FGO § 76

vorgehend FG München, 11. Dezember 2017, Az: 12 K 1694/17

Leitsätze

NV: Eine einheitliche Erstausbildung ist nicht anzunehmen, wenn ein Kind nach der ersten abgeschlossenen Berufsausbildung eine Erwerbstätigkeit aufnimmt, die im Vergleich zu einer weiteren Ausbildung als "Hauptsache" anzusehen ist .

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 12. Dezember 2017 12 K 1694/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist der Kindergeldanspruch für den Zeitraum Februar 2015 bis Februar 2017.
- 2 Die im September 1995 geborene Tochter (T) des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) beendete im Januar 2015 ihre Ausbildung zur Bankkauffrau. Ab 1. Februar 2015 war T zunächst bei der X-Bank vollzeiterwerbstätig. Den Arbeitsvertrag hatte T bereits im September 2014 unterschrieben. Am 2. März 2015 meldete sie sich bei der A-Schule, einer staatlich anerkannten privaten Wirtschaftsakademie, für einen berufsbegleitenden Lehrgang zur Vorbereitung auf die Fortbildungsprüfung zur Bankfachwirtin an. Die Prüfung legte sie am 31. Mai 2017 erfolgreich ab. Der Lehrgang fand vom 7. Mai 2015 bis 28. Februar 2017 regelmäßig samstags von 8 bis 15 Uhr statt.
- 3 Die Beklagte und Revisionsbeklagte (Familienkasse) hob mit Bescheid vom 8. Januar 2015 die Kindergeldfestsetzung ab Februar 2015 (Beendigung der Berufsausbildung zur Bankkauffrau) auf.
- 4 Im Februar 2017 beantragte der Kläger unter Hinweis auf die im Mai 2015 begonnene Vorbereitung auf die Prüfung erneut Kindergeld für T. Die Familienkasse lehnte den Antrag mit Bescheid vom 22. März 2017 mit der Begründung ab, die wöchentliche Unterrichtszeit von weniger als zehn Stunden sei nicht ausreichend.
- 5 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.
- 6 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 7 Der Kläger beantragt,
die Familienkasse unter Aufhebung des Urteils des Finanzgerichts (FG) München vom 12. Dezember 2017 12 K 1694/17, des Ablehnungsbescheids vom 22. März 2017 und der hierzu ergangenen

Einspruchsentscheidung vom 22. Juni 2017 zu verpflichten, für T Kindergeld für die Monate Februar 2015 bis Februar 2017 festzusetzen.

- 8** Die Familienkasse beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Denn der Senat kann aufgrund der Feststellungen des FG nicht beurteilen, ob die in der A-Schule durchgeführten Ausbildungsmaßnahmen zur Bankfachwirtin noch als Teil einer einheitlichen Erstausbildung zu qualifizieren sind.
- 10** 1. Nach § 62 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 32 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes (EStG) besteht Anspruch auf Kindergeld für ein Kind, das das 18., aber noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat, wenn dieses für einen Beruf ausgebildet wird. In den Fällen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG wird nach § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG ein Kind nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums nur berücksichtigt, wenn es keiner Erwerbstätigkeit nachgeht. Eine Erwerbstätigkeit mit bis zu 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit, ein Ausbildungsdienstverhältnis oder ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis i.S. der §§ 8 und 8a des Vierten Buchs Sozialgesetzbuch sind insoweit unschädlich (§ 32 Abs. 4 Satz 3 EStG).
- 11** a) Hinsichtlich der Auslegung der in § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG verwendeten Tatbestandsmerkmale erstmalige Berufsausbildung und Erststudium hat der Senat entschieden, dass das Erststudium nur einen Unterfall des Oberbegriffes erstmalige Berufsausbildung darstellt (Senatsurteil vom 3. Juli 2014 III R 52/13, BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 19 ff.) und der Erstausbildungsbegriff des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG enger auszulegen ist als das in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG verwendete Tatbestandsmerkmal "Kind, das ... für einen Beruf ausgebildet wird" (Senatsurteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 22 ff.). Die den Erstausbildungsbegriff des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG begrenzenden Kriterien hat der Senat dabei vor allem in folgenden Punkten gesehen: Es muss sich um einen öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang handeln (Senatsurteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 24). Dieser muss auf einen Abschluss ausgerichtet sein, der in Form einer Prüfung erfolgt (Senatsurteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 24). Durch die berufliche Ausbildungsmaßnahme muss das Kind die notwendigen fachlichen Fähigkeiten und Kenntnisse erwerben, die zur Aufnahme eines Berufs befähigen, wodurch insbesondere eine Abgrenzung gegenüber dem Besuch einer allgemein bildenden Schule erfolgen soll (Senatsurteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 24). Liegen mehrere Ausbildungsabschnitte vor, können diese dann eine einheitliche Erstausbildung darstellen, wenn sie zeitlich und inhaltlich so aufeinander abgestimmt sind, dass die Ausbildung nach Erreichen des ersten Abschlusses fortgesetzt werden soll und das vom Kind angestrebte Berufsziel erst über den weiterführenden Abschluss erreicht werden kann (Senatsurteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 27). In einem solchen Fall muss aufgrund objektiver Beweisanzeichen erkennbar sein, dass das Kind die für sein angestrebte Berufsziel erforderliche Ausbildung nicht bereits mit dem ersten erlangten Abschluss beendet hat (Senatsurteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 30). Dabei ist darauf abzustellen, ob sich die einzelnen Ausbildungsabschnitte als integrative Teile einer einheitlichen Ausbildung darstellen. Insoweit kommt es vor allem darauf an, ob die Ausbildungsabschnitte in einem engen sachlichen Zusammenhang (z.B. dieselbe Berufssparte, derselbe fachliche Bereich) zueinander stehen und in engem zeitlichen Zusammenhang durchgeführt werden (Senatsurteil in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, Rz 30). An einer Ausbildungseinheit fehlt es dagegen, wenn die Aufnahme des zweiten Ausbildungsabschnitts eine berufspraktische Tätigkeit voraussetzt oder das Kind nach dem Ende des ersten Ausbildungsabschnitts eine Berufstätigkeit aufnimmt, die nicht nur der zeitlichen Überbrückung bis zum nächstmöglichen Beginn des weiteren Ausbildungsabschnitts dient (Senatsurteil vom 4. Februar 2016 III R 14/15, BFHE 253, 145, BStBl II 2016, 615, Rz 15).
- 12** b) Diese Rechtsprechungsgrundsätze sind für Fälle, in denen die einheitliche Erstausbildung mit daneben ausgeübter Erwerbstätigkeit von einer berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildung (Zweitausbildung) abzugrenzen ist, fortzuentwickeln und zu präzisieren.
- 13** Danach kann es an einer einheitlichen Erstausbildung auch dann fehlen, wenn das Kind nach Erlangung des ersten

Abschlusses in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang eine Berufstätigkeit aufnimmt und die daneben in einem weiteren Ausbildungsabschnitt durchgeführten Ausbildungsmaßnahmen gegenüber der Berufstätigkeit in den Hintergrund treten. Ob die nach Erlangung des Abschlusses aufgenommene Berufstätigkeit die Hauptsache und die weiteren Ausbildungsmaßnahmen eine auf Weiterbildung und/oder Aufstieg in dem bereits aufgenommenen Berufsfeld gerichtete Nebensache darstellen, ist dabei anhand einer Gesamtwürdigung der Verhältnisse zu entscheiden, für die vor allem die nachfolgenden Kriterien von Bedeutung sind.

- 14** aa) Für die Aufnahme einer Berufstätigkeit als Hauptsache spricht, dass sich das Kind längerfristig an einen Arbeitgeber bindet, indem es etwa ein zeitlich unbefristetes oder auf jedenfalls mehr als 26 Wochen befristetes Beschäftigungsverhältnis mit einer regelmäßigen vollzeitigen oder nahezu vollzeitigen Wochenarbeitszeit eingeht. Ist das Beschäftigungsverhältnis dagegen bis zum Beginn des nächsten Ausbildungsabschnitts befristet oder überschreitet die regelmäßige Wochenarbeitszeit die 20-Stundengrenze allenfalls geringfügig, kann dies für eine im Vordergrund stehende Berufsausbildung sprechen, die noch Teil einer einheitlichen Erstausbildung ist. Für eine im Vordergrund stehende Berufsausbildung kommt es auch darauf an, in welchem zeitlichen Verhältnis die Arbeitstätigkeit und die Ausbildungsmaßnahmen zueinander stehen. Da die Summe aus Arbeits- und Ausbildungszeit nicht selten über 40 Wochenstunden liegen wird, kann allein eine regelmäßige Wochenarbeitszeit von über 20 Stunden noch nicht den Ausschlag geben. Führt das Kind etwa neben einer 22 Wochenstunden umfassenden Arbeitstätigkeit ein Vollzeitstudium an der Universität durch, kann auch weiter der Ausbildungscharakter im Vordergrund stehen (s. hierzu etwa Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 3. September 2015 VI R 9/15, BFHE 251, 10, BStBl II 2016, 166).
- 15** bb) Weiter ist von Bedeutung, ob das Kind mit der nach Erlangung des ersten Abschlusses aufgenommenen Berufstätigkeit bereits die durch den Abschluss erlangte Qualifikation nutzt, um eine durch diese eröffnete Berufstätigkeit auszuüben. Wird z.B. ein Geselle oder Kaufmann von seinem Ausbildungsbetrieb im erlernten Beruf übernommen oder nimmt ein Bachelor eine durch diesen Abschluss eröffnete Stelle an, kann dies Indiz dafür sein, dass die Berufstätigkeit in den Vordergrund getreten ist. Denn ein solcher Sachverhalt spricht dafür, dass die weiteren Ausbildungsmaßnahmen nur der beruflichen Weiterbildung oder Höherqualifizierung in einem bereits aufgenommenen und ausgeübten Beruf dienen. Nimmt das Kind dagegen eine Berufstätigkeit auf, die ihm auch ohne den erlangten Abschluss eröffnet wäre (z.B. Aushilfstätigkeit in der Gastronomie oder im Handel) oder handelt es sich bei der Erwerbstätigkeit typischerweise um keine dauerhafte Berufstätigkeit (z.B. bei einem Bachelor, der während des nachfolgenden Masterstudiums mit 19 Stunden als wissenschaftliche Hilfskraft tätig ist und daneben 3 Nachhilfestunden pro Woche gibt), kann das für eine im Vordergrund stehende Berufsausbildung sprechen.
- 16** cc) Darüber hinaus ist in die Gesamtbetrachtung einzubeziehen, inwieweit die Arbeitstätigkeit im Hinblick auf den Zeitpunkt ihrer Durchführung den im nächsten Ausbildungsabschnitt durchgeführten Ausbildungsmaßnahmen untergeordnet ist und die Beschäftigung mithin nach ihrem äußeren Erscheinungsbild "neben der Ausbildung" durchgeführt wird. Wird etwa eine Teilzeittätigkeit von regelmäßig 22 Wochenstunden so verteilt, dass sie sich dem jeweiligen Ausbildungsplan anpasst, ist das ein Indiz für eine im Vordergrund stehende Ausbildung. Gleiches gilt, wenn das Kind etwa während des Semesters maximal 20 Wochenstunden arbeitet, durch eine während der Semesterferien erhöhte Wochenstundenzahl aber auf eine durchschnittliche Arbeitszeit von mehr als 20 Wochenstunden kommt. Arbeitet das Kind dagegen annähernd vollzeitig und werden die Ausbildungsmaßnahmen nur am Abend und am Wochenende durchgeführt, deutet dies darauf hin, dass die weiteren Ausbildungsmaßnahmen nur "neben der Berufstätigkeit" durchgeführt werden. Schließlich kann auch von Bedeutung sein, ob und inwieweit die Berufstätigkeit und die Ausbildungsmaßnahmen über den zeitlichen Aspekt hinaus auch inhaltlich aufeinander abgestimmt sind.
- 17** c) Diese Fortentwicklung und Präzisierung des Erstausbildungsbegriffes widerspricht nicht der Begründung zum Entwurf des Steuervereinfachungsgesetzes 2011. Danach besteht nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums die widerlegbare Vermutung, dass das Kind in der Lage ist, sich selbst zu unterhalten, und damit nicht mehr zu berücksichtigen sei. Die Vermutung gilt durch den Nachweis als widerlegt, dass das Kind sich in einer weiteren Berufsausbildung befindet und tatsächlich keiner (schädlichen) Erwerbstätigkeit nachgeht, die Zeit und Arbeitskraft überwiegend in Anspruch nimmt (BTDrucks 17/5125, S. 41). Darüber hinaus hat der Gesetzgeber zwar ausgeführt, dass auch Ausbildungsgänge (z.B. Abendschulen, Fernstudium), die neben einer (Vollzeit-)Erwerbstätigkeit durchgeführt werden, begünstigt werden sollen. Dies sollte aber nach der Gesetzesbegründung nur für Fälle gelten, in denen eine vorhergehende Berufsausbildung noch nicht durchgeführt worden ist. Aus dem Sinn und Zweck des Gesetzes, welche sich aus der Begründung ergeben und auch in § 32 Abs. 4 Sätze 2 und 3 EStG ihren Niederschlag gefunden haben, wird erkennbar, dass der Gesetzgeber nur dann eine

Erstausbildung annehmen wollte, wenn die weitere Ausbildung nach Abschluss einer vorhergehenden Berufsausbildung im Verhältnis zur Erwerbstätigkeit nicht zur "Nebensache" wird.

- 18** d) Soweit sich aus der Rechtsprechung des Senats in seinen Urteilen in BFHE 246, 427, BStBl II 2015, 152, und vom 8. September 2016 III R 27/15 (BFHE 255, 202, BStBl II 2017, 278) etwas anderes ergibt, wird hieran nicht weiter festgehalten. Der VI. Senat hat mitgeteilt, dass er einer Abweichung von seinem Urteil in BFHE 251, 10, BStBl II 2016, 166 zustimmt.
- 19** 2. Das mit der Revision angegriffene Urteil entspricht nicht diesen fortentwickelten Rechtsgrundsätzen. Das Urteil ist daher aufzuheben.
- 20** a) Das FG hat zwar zutreffend entschieden, dass es sich bei der Ausbildung zur Bankfachwirtin um eine Berufsausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG handelt.
- 21** b) Das FG hat jedoch nach den o.g. Grundsätzen nicht hinreichend geprüft, ob T mit ihrem u.a. bei der X-Bank ab Februar 2015 eingegangenen Arbeitsverhältnis bereits in den von ihr angestrebten Beruf eintrat und den ab Mai 2015 durchgeführten Lehrgang zur Vorbereitung auf die Fortbildungsprüfung zur Bankfachwirtin nicht mehr als Teil einer einheitlichen Erstausbildung, sondern nur noch als berufsbegleitende Weiterbildungsmaßnahme durchführte.
- 22** 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat kann auf der Grundlage der vom FG bisher getroffenen Feststellungen nicht entscheiden, ob die von T aufgenommene Arbeitstätigkeit als Bankkauffrau der Annahme einer Ausbildungseinheit zwischen der Ausbildung zur Bankkauffrau und dem berufsbegleitenden Lehrgang entgegensteht.
- 23** a) Nach Maßgabe der vorgenannten Rechtsgrundsätze wird das FG im zweiten Rechtsgang insbesondere zu prüfen haben, ob der Lehrgang eher einem Beschäftigungsverhältnis untergeordnet war oder umgekehrt das Beschäftigungsverhältnis dem Ausbildungsverhältnis. Dabei bestünden keine Bedenken dagegen, die sich danach ergebende Bewertung, ob die Erstausbildung bereits mit der Ausbildung zur Bankkauffrau abgeschlossen wurde, auch auf die vor Beginn des Lehrgangs zur Bankfachwirtin liegende Übergangszeit zu erstrecken, sofern nicht besondere Umstände ersichtlich werden, die eine abweichende Beurteilung der Übergangszeit und des zweiten Ausbildungsabschnitts rechtfertigen.
- 24** b) Der Senat folgt mit dem FG nicht der Auffassung der Familienkasse, dass bereits jede von der Prüfungsordnung des zweiten Ausbildungsabschnitts als Prüfungsvoraussetzung geforderte Berufstätigkeit den notwendigen Zusammenhang zwischen den Ausbildungsabschnitten entfallen lässt. Wegen der weiteren Einzelheiten verweist der Senat auf sein Urteil vom 11. Dezember 2018 III R 26/18 (BFHE 263, 209, Rz 29).
- 25** c) Soweit das FG im Übrigen die Ansicht vertritt, dass die äußeren Umstände nach Abschluss der ersten Ausbildung eher darauf hindeuten, dass die Tochter mit dem Abschluss der ersten Ausbildung als Bankkauffrau ihr Berufsziel vorerst als erreicht angesehen habe, genügt es, wenn die Sachverhaltsumstände im Entscheidungszeitpunkt vollständig und glaubhaft dargelegt sind. Zwar kann der Zeitpunkt, zu dem der Familienkasse ein Sachverhalt unterbreitet worden ist, ein Indiz für und gegen die Glaubhaftigkeit des Vortrages sein, ebenso, dass ein Sachverhalt nicht oder falsch dargestellt wurde, weil die Rechtslage unzutreffend beurteilt worden war. Entscheidend ist indessen nicht, was erklärt oder nicht erklärt wurde, sondern die tatsächliche Lage, denn es handelt sich nicht um eine rechtsgestaltende Erklärung, sondern um eine im Wege der Glaubhaftmachung zu würdigende Tatsachenbehauptung. Der Zeitpunkt einer entsprechenden Absichtserklärung, die Ausbildung fortzusetzen, mag Bedeutung haben für die Frage, ob die Familienkasse im Falle des Fehlens anderer objektiver Beweisanzeichen verpflichtet ist, aktuell und fortlaufend Kindergeld zu gewähren. Soweit die Familienkasse z.B. im Einspruchsverfahren und nachfolgend das FG aber einen in der Vergangenheit liegenden Anspruchszeitraum zu beurteilen haben, lässt der Untersuchungsgrundsatz (§ 88 Abs. 1 und 2 der Abgabenordnung, § 76 Abs. 1 und 4 FGO) keinen Raum dafür, erst nach Ablauf des Anspruchszeitraums entstandene oder bekannt gewordene Beweisanzeichen unberücksichtigt zu lassen.
- 26** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.